

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086674

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de mayo de 2022

Sala 2.<sup>a</sup>

R.G. 1842/2019

#### SUMARIO:

**IVA. Devengo. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Pagos anticipados.** *Subrogación del destinatario de la operación en el crédito hipotecario del proveedor o prestador antes de producirse el hecho imponible, pero sin tener efectos liberatorios del deudor primitivo frente al acreedor.* El devengo del IVA se produce, y el impuesto se hace exigible, de acuerdo con la regla general establecida en el art. 75 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. No obstante, como excepción a dicha regla, en aquellos casos en que se abonen pagos anticipados a cuenta anteriores a la entrega de bienes o a la prestación de servicios procede la «exigibilidad» del impuesto en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

Ahora bien, en tanto esta regla de exigibilidad del IVA por pagos anticipados constituye una excepción a la regla general, debe recordarse que será objeto de interpretación estricta.

Para que el IVA sea exigible sin que se haya producido todavía la entrega del bien o la prestación del servicio, es preciso y a la vez suficiente que se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta, y ello resulta exigible o no queda desvirtuado por el hecho de que el precio se abone en su totalidad y no sólo en parte.

La Oficina de Gestión tributaria señala en su resolución que la asunción de la deuda hipotecaria por parte de la sociedad en el momento de la formalización de la escritura pública supone el pago anticipado del precio de las viviendas que van a ser adquiridas y por ello el devengo se produjo en el ejercicio 2009 por el total del precio de adquisición dado que la subrogación fue por el total. Si bien en el caso aquí analizado, la Oficina de Gestión Tributaria considera que la entidad se subrogó en la posición en el préstamo concedido por el banco pasando a ser el único prestatario, existiendo por tanto una asunción de deuda que supone la existencia de devengo, no consta que el acreedor o prestamista hubiera aceptado expresamente u otorgado consentimiento, incluso tácito, a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor.

Así, esta falta de consentimiento del acreedor a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor, impide que pueda estimarse producida una asunción de deudas liberatorias del deudor al amparo del art. 1.205 del Código Civil, al ser aquel consentimiento o aceptación requisito esencial para que se produzca ese efecto liberatorio. Esta falta de consentimiento del acreedor determina la existencia de una delegación imperfecta, sin efectos liberatorios, que produce simples efectos obligacionales entre ambos deudores, no los propios de la obligación preexistente.

Por tanto, no puede decirse, en los términos que recoge el art. 75.Dos de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que existe cobro del precio, en tanto que la interpretación restrictiva que merece la aplicación de la regla especial de devengo de los pagos anticipados exige, al igual que el cobro monetario, la liberación total o parcial del precio o contraprestación a abonar por el destinatario de la operación al sujeto pasivo. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 75.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63 y 65.

Código Civil, arts. 1.203 y 1.205.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 04/04/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 07/03/2019 contra la desestimación por parte del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de las reclamaciones económico-administrativas 11-00876-2017 y 11-01989-2017 interpuestas, respectivamente contra:

- La resolución con liquidación provisional con número de referencia **2015...5T**, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015, períodos 1T a 4T, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT.

- El Acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria dictado con número de referencia 2017..., por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT, en el que se impone sanción por la comisión de infracción tributaria leve en el período 4T-2015 por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación, conducta tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

## Segundo.

**XZ SL** constituyó junto con la entidad **TW SL**, en fecha ... 2005, la "... de la que ambas entidades eran partícipes al 50%, y adquirieron en fecha 30 de junio de 2006, un terreno por mitad y en proindiviso en la provincia de ..., formalizando dicha compra en escritura pública otorgada ante el Ilustre Notario Doña ... bajo el número ... de su protocolo notarial, y formalizando ante el mismo Notario (número ... de su protocolo notarial) y en la misma fecha escritura de préstamo con garantía hipotecaria entre el **BANCO\_1** (acreedor), **TW, S.L.** y **XZ SL** (deudores), con el objetivo de financiar la construcción de varios inmuebles en la citada finca. En fecha ...2007 se eleva a público la declaración de obra nueva y división horizontal mediante escritura pública otorgada ante el Ilustre Notario Don ..., bajo el número ... de su protocolo notarial.

Posteriormente, en fecha 17 de septiembre de 2009, se produce la transmisión de determinados locales y viviendas derivados de la promoción realizada en ... de **TW, S.L.** a **XZ SL**, elevándose a público escritura de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario entre las citadas entidades ante el Ilustre Notario Doña ... bajo el número ... de su protocolo notarial, si bien en la misma se señala expresamente que "La efectiva entrega de la posesión se realizará mediante Acta Notarial otorgada por las partes en su momento".

Así, la efectiva entrega de la posesión de las diversas fincas registrales tuvo lugar en 2014 y en 2015 mediante las correspondientes Actas de entrega de la posesión, emitiéndose asimismo por parte de **TW, S.L.** las correspondientes facturas de venta. A su vez, **XZ SL** procedió a la venta de las citadas fincas a terceros.

## Tercero.

En fecha 10 de septiembre de 2016 se inició un procedimiento de comprobación limitada frente a **XZ SL**, al objeto de comprobar las autoliquidaciones de IVA (modelo 303) de dicha entidad de los 4 trimestres del ejercicio 2015.

Como resultado de dicho procedimiento la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT emite resolución con liquidación provisional el 8 de febrero de 2017, de acuerdo con la cual, resulta un importe a pagar de 256.135,79 euros (cuota: 246.704,72 euros; intereses de demora: 9.431,07 euros).

En esta regularización cabe destacar, a efectos de la resolución del presente recurso, que la Oficina de Gestión Tributaria señala que:

*"En la escritura pública de compraventa de 17/09/2009 se indica que el precio de compra de la mitad indivisa de los inmuebles ( 2.981.550,08 euros) "lo retiene en su poder la parte compradora, para hacer frente a la mitad del principal del préstamo hipotecario que afecta a las fincas transmitidas, pendiente de amortizar, en el cual se SUBROGA en toda su eficacia real, exonerando a la parte vendedora, de toda responsabilidad por razón del crédito, asumiendo todas y cada una de las obligaciones contraídas en la escritura de préstamo con garantía hipotecaria, que manifiesta conocer en su totalidad y acepta".*

*En la disposición Tercera establece: "La parte vendedora se obliga a entregar la posesión de la participación indivisa de las fincas transmitidas en el plazo máximo de dieciocho meses desde la fecha de otorgamiento de la presente escritura . Este aplazamiento de la entrega , no obsta a la eficacia traditoria de esta escritura y, por tanto , a la transmisión del dominio. La efectiva entrega de la posesión se realizará mediante Acta Notarial otorgada por las partes en su momento".*

Partiendo de lo anterior y conforme a lo dispuesto en el art 75.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), considera la Oficina de Gestión Tributaria que el devengo de las citadas transmisiones se produjo en el ejercicio 2009 por el total del precio de adquisición, dado que la asunción de la deuda hipotecaria por parte de la sociedad en el momento de la formalización de la escritura pública supone el pago anticipado del precio de las viviendas que van a ser adquiridas. En consecuencia, se califican como no deducibles las cuotas de IVA contenidas en las facturas emitidas por **TW SL** en la transmisión de las fincas a **XZ SL** pues en el 4T del ejercicio 2015 (en cuya autoliquidación **XZ SL** las había incluido) el derecho a la deducción de las citadas cuotas ya había caducado.

A mayor abundamiento, la liquidación provisional excluye la deducción de cuotas soportadas por aplicación de la teoría del conocimiento, al destacar que **TW SL** no las ha ingresado existiendo, además, vinculación entre las partes.

Esta resolución con liquidación provisional fue notificada al interesado el 19 de febrero de 2017.

#### Cuarto.

Por otro lado, la Oficina de Gestión Tributaria consideró que la conducta del obligado tributario que motiva la liquidación practicada es constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por lo que tras el correspondiente procedimiento sancionador iniciado el 12 de abril de 2017, dictó, en fecha 27 de junio de 2017, acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria leve en el período 4T-2015 por dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación.

Este acuerdo de sanción consta notificado el día 9 de julio de 2017 y contra el mismo se interpuso recurso de reposición ante la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de ..., en fecha 28 de julio de 2017.

#### Quinto.

Con fecha 14 de marzo de 2017 **XZ SL** interpuso contra la resolución con liquidación provisional, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía (11-00876-2017).

Por otra parte, el recurso de reposición contra el acuerdo sancionador fue remitido por la Oficina de Gestión Tributaria al Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, para su resolución acumulada con la reclamación interpuesta contra la resolución con liquidación provisional, al que se asigna el número de reclamación 11/01989/2017.

Notificada la puesta de manifiesto de ambos expedientes, se formulan, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- La subrogación en el préstamo hipotecario no fue efectiva en el año 2009 puesto que no existen actos concluyentes que permitan entender que Banco Popular (acreedor) haya aceptado ni expresa ni tácitamente la subrogación de **XZ SL** en la posición deudora de **TW SA**, lo cual imposibilita la aplicación de la regla contenida en el artículo 75.Dos LIVA acerca de los pagos anticipados que supone la subrogación hipotecaria.

- No resulta de aplicación la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V2177-13, de 03 de julio de 2013.

- Vulneración de los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad por parte de la Oficina de Gestión.

- Actuación de **XZ SL** amparada en consultas de la Dirección General de Tributos anteriores a la firma de la escritura pública de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario de 17 de septiembre de 2009.

- En lo referente a la aplicación de la teoría del conocimiento, manifiesta, en síntesis, que:

- \* No resulta pausable que la actuación negligente de **TW SL** consistente en la falta de ingreso de las cuotas de IVA devengadas por la entrega de los inmuebles, así como la falta de atención a un requerimiento, sea motivo suficiente para negar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por **XZ SL**.

- \* No consta prueba alguna por la que la Oficina de Gestión haya acreditado que **XZ SL** fuera o debiera ser conocedora de un fraude de IVA llevado a cabo supuestamente por **TW SL**.

- \* Tampoco consta acreditado que **XZ SL** formara parte de una trama de IVA.

- Por otro lado, en relación a la sanción, se alega básicamente:

- \* Ausencia del elemento objetivo de la infracción.

- \* Ausencia del elemento subjetivo: Interpretación razonable de la norma; Falta de culpabilidad; Falta de motivación del acuerdo de imposición de la sanción.

Por su parte, el TEAR de Andalucía resuelve acumuladamente las reclamaciones 11-00876-2017 y 11-01989-2017, al amparo de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dictando resolución el 21 de enero de 2019, por la que desestima las reclamaciones y confirma los actos impugnados.

#### Sexto.

Contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía la entidad interpone recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 7 de marzo de 2019, alegando, fundamentalmente, lo siguiente:

- Incursión en **incongruencia del fallo** de la resolución del TEAR de Andalucía y desviación del ejercicio de la potestad revisora.

Alega la entidad recurrente que el TEAR de Andalucía desestima la reclamación atendiendo a circunstancias que no habían sido cuestionadas por la Administración pues, mientras que la Oficina de Gestión Tributaria basó su resolución en la aplicación de la regla prevista en el artículo 75.Dos LIVA, el TEAR considera que la puesta a disposición de los bienes inmuebles, a efectos del devengo del IVA, se produjo con la escritura pública de 17 de septiembre de 2009, pues la misma refleja la transmisión del dominio al reclamante (artículo 75.Uno LIVA).

Asimismo, señala que la resolución del TEAR de Andalucía adolece de vicio de incongruencia omisiva, ya que la resolución emitida ni tan siquiera se pronuncia sobre las alegaciones planteadas por quien suscribe en los escritos de alegaciones presentados en fechas 24 de mayo de 2017 y 8 de mayo de 2018.

- Subsidiariamente, en relación con el **devengo del IVA** en las operaciones de venta de los inmuebles de la sociedad **TW SL** a la sociedad **XZ SL**, considera la entidad recurrente que el mismo **debe situarse en los ejercicios 2014 y 2015 con las Actas de entrega de posesión de los inmuebles**.

A estos efectos, reitera las alegaciones presentadas en la reclamación económico-administrativa 11-00876-2017, en relación con el criterio mantenido por la Oficina de Gestión Tributaria conforme al cual el devengo de las transmisiones de los inmuebles se produjo en el ejercicio 2009 con la asunción de la deuda hipotecaria por parte de **XZ SL**, pues conforme al artículo 75.Dos de la LIVA en las operaciones sujetas al Impuesto que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por otro lado, en relación con el criterio sostenido por el TEAR de Andalucía, conforme al cual el IVA correspondiente a la venta de los inmuebles se devengó en el ejercicio 2009 al tener la escritura de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario eficacia traditoria del dominio produciéndose el hecho imponible configurado en la LIVA y aplicándose lo dispuesto en el artículo 75.Uno LIVA, señala el recurrente que:

\* La manifestación realizada ante Notario en la escritura de compraventa del ejercicio 2009, referente a que la efectiva entrega de la posesión de los inmuebles se realizaría mediante firma ante Notario de las correspondientes Actas de entrega de la posesión, impide la aplicación de la regla general de devengo del impuesto prevista en el art. 75.Uno.1º LIVA, puesto que falta el elemento esencial relativo a la puesta a disposición de la cosa vendida.

\* No es hasta la firma de las Actas Notariales de entrega de la posesión en los ejercicios 2014 y 2015 cuando **XZ SL** obtiene a la posesión completa e inmediata del bien.

\* El concepto "entrega de bienes", exigido por el legislador en relación con este tributo, no tiene porqué ser coincidente con la transmisión jurídica de la propiedad en su versión legalista, sino que coincidiría con la "traditio real" del bien, la cual se produce en los ejercicios 2014 y 2015.

- En relación a la aplicación de la Teoría del conocimiento, reitera básicamente las alegaciones presentadas ante el TEAR de Andalucía, si bien añadiendo algunas sentencias. Reitera asimismo las alegaciones referentes a la sanción.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

### Tercero.

Alega la entidad recurrente en primer lugar que la resolución dictada por el TEAR de Andalucía incurre en incongruencia del fallo y desviación en el ejercicio de la potestad revisora ya que la motivación de la resolución desestimatoria por la que se deniega la deducción por la entidad ahora recurrente de las cuotas repercutida por la entidad **TW SA**, se basa en considerar dicha repercusión indebida por haberse realizado fuera del plazo de cuatro años desde el devengo de la operación, devengo que el TEAR establece el 17 de septiembre de 2009 con la transmisión del dominio de las fincas objeto de compraventa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75.Uno LIVA, mientras que la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de ... de la AEAT si bien también sitúa el devengo de las transmisiones de los inmuebles en 2009, establece que se produjo con la asunción de la deuda hipotecaria por parte de **XZ SL** conforme al artículo 75.Dos de la LIVA.

De esta forma, pone de relieve el recurrente que la resolución del TEAR de Andalucía desestima la reclamación en atención a una circunstancia que quedaba al margen del debate y que no había sido cuestionada por la propia Administración en el seno del procedimiento de gestión.

Por otro lado, alega también en este sentido que la resolución del TEAR de Andalucía adolece de vicio de incongruencia omisiva pues la resolución emitida ni tan siquiera menciona las alegaciones planteadas en relación a la resolución con liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión Tributaria.

A estos efectos, cabe indicar en primer lugar que es doctrina del Tribunal Supremo (entre muchas otras, sentencias de 16 de febrero de 2015 rec. cas. 2475/2012, sentencia de 24 de marzo de 2015 rec. extraord. 1418/2013, o sentencia de fecha 14 de abril de 2011 rec. extraord. 1725/2007) que el deber de congruencia de las resoluciones jurisdiccionales se resume en la necesaria correlación que ha de existir entre las pretensiones de las partes, teniendo en cuenta el *petitum* (petición) y la *causa petendi* (causa de pedir), y el fallo de la sentencia, de tal forma que para decretar si una sentencia es incongruente o no, ha de atenderse a si concede más de lo pedido (*ultra petita*), o se pronuncia sobre determinados extremos al margen de lo suplicado por las partes (*extra petita*) y también si se dejan incontestadas y sin resolver algunas de las pretensiones sostenidas por las partes (*infra petita*), siempre y cuando el silencio judicial no pueda razonablemente interpretarse como desestimación tácita. Se exige, por ello, en palabras del Tribunal Supremo, un proceso comparativo entre el suplico integrado en el escrito de demanda y, en su caso, de contestación a la demanda y la parte resolutive de las sentencias que deciden el pleito.

En el presente caso, el TEAR de Andalucía incurre al resolver en incongruencia *extra petita*, pues «aun resolviendo dentro de los límites de las pretensiones de las partes, lo hicieron, sin embargo, en consideración a motivos distintos de los aducidos, sin oír previamente a las partes.» (STC 278/2006, de 25 de septiembre, FJ 3) lo cual resulta predicable no sólo de las resoluciones de los los órganos jurisdiccionales sino también de los actos administrativos como el que nos ocupa.

De este modo, del examen de la resolución de la Oficina de Gestión Tributaria por la que se deniega la deducción de las cuotas soportadas se desprende que la motivación se basa en considerar que el devengo se produjo en el ejercicio 2009 por el total del precio de adquisición, dado que la asunción de la deuda hipotecaria por parte de la sociedad en el momento de la formalización de la escritura pública supone el pago anticipado del precio de las viviendas que van a ser adquiridas (artículo 75.Dos LIVA), de manera que en el ejercicio 2015, período 4T, el derecho a la deducción de las citadas cuotas ya había caducado.

Impugnada la liquidación ante el Tribunal Regional, éste entra a analizar una cuestión nueva como es que el hecho imponible se produjo en el ejercicio 2009 al tener la escritura de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario eficacia traditoria del dominio produciéndose el devengo, por tanto, en 2009 en aplicación de lo dispuesto en el artículo 75.Uno LIVA. En definitiva, la resolución del TEAR de Andalucía contradice la motivación en la que la administración tributaria basa su resolución, pero al propio tiempo confirma su sentido por otra motivación distinta.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de diciembre de 2012 (rec casación 559/2010):

*"La facultad revisora concedida a los órganos económico-administrativos versa sobre el examen de la conformidad a derecho del acto administrativo de liquidación tributaria, lo que comporta que todo lo que exceda del examen jurídico de dicha cuestión constituye una irregularidad invalidante en el proceder del órgano económico-administrativo regional, al sustituir la decisión a tal fin alcanzada por las autoridades de gestión, por otra distinta en el curso de la reclamación interpuesta por el propio contribuyente, lo que asimismo implica un incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico. Es cierto que el órgano de revisión, conforme a los artículos 40, apartado 1, y 101, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo de 1996), puede analizar todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, estando facultado, tras el análisis del supuesto de hecho, para determinar el marco jurídico de referencia, obteniendo de su aplicación las consecuencias pertinentes, pero no es menos cierto que lo que no puede es alterar el supuesto de*

hecho determinado por el órgano de gestión, (...), introduciendo en el debate un "nuevo" hecho que perjudica al reclamante, (...):".

Respecto a esta sentencia, como ya dijo este Tribunal en su resolución de 9 de marzo de 2017, RG 3011/2015:

*"Es conclusión de la jurisprudencia expuesta que si bien la Ley concede a los Tribunales Económico-Administrativos amplias competencias revisoras pudiendo entrar a analizar cuestiones no planteadas, en cuyo caso el propio reglamento de revisión establece que deberá comunicarse al interesado, cuando el Tribunal en sus funciones revisoras deniega la pretensión del reclamante en virtud de hechos distintos a los considerados por el órgano de aplicación de los tributos coloca al contribuyente en una indefensión procesal, al impedirle alegar sobre la misma, perdiendo una instancia revisora y obligándole a alegar por primera vez, ya enalzada, contra la cuestión nueva".*

En el presente caso, igual que ocurriera en la sentencia del Tribunal Supremo antes citada, el TEAR de Andalucía se excedió o fue más allá de su función revisora al modificar los motivos para denegar la deducción de las cuotas soportadas. No obstante, como ya ha señalado la Audiencia Nacional en diversas sentencias, como son la de 21 de diciembre de 2021, rec. 234/2017, o la de 29 de diciembre de 2021 rec. 235/2017, ello no significa que directamente se pueda reconocer la deducibilidad del IVA soportado por **XZ SL** como consecuencia de la compra de las fincas señaladas, sino que deberán analizarse las circunstancias concurrentes en el caso concreto.

#### Cuarto.

En el artículo 75 de la LIVA, bajo la rúbrica "Devengo del impuesto" se establece lo siguiente:

*"Uno. Se devengará el Impuesto:*

*1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable (...).*

*Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos (...)"*.

De esta manera, el devengo del IVA se produce, y el impuesto se hace exigible, de acuerdo con la regla general establecida en el artículo 75, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. No obstante, como excepción a dicha regla, en aquellos casos en que se abonen pagos anticipados a cuenta anteriores a la entrega de bienes o a la prestación de servicios procede (en los términos que se indican en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, artículos 63 y 65) la "exigibilidad" del impuesto en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas (en los términos utilizados por la LIVA se produce el "devengo").

En tanto esta regla de exigibilidad del IVA (devengo en los términos de la LIVA) por pagos anticipados constituye una excepción a la regla general, debe recordarse que será objeto de interpretación estricta.

Para que el IVA sea exigible sin que se haya producido todavía la entrega del bien o la prestación del servicio, es preciso y a la vez suficiente que se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta, y ello resulta exigible o no queda desvirtuado por el hecho de que el precio se abone en su totalidad y no sólo en parte.

Las anteriores condiciones son exigidas por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otras, en sentencias de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments; de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfeo Bulgaria; de 7 de marzo de 2013, asunto C-19/12, Efir; de 13 de marzo de 2014, asunto C-107/13, FIRIN; y de 23 de diciembre de 2015, asuntos C-250/14 y C-289/14, Air France; y en el Auto de 21 de marzo de 2013, asunto C-153/12, Sani treyd.

La Oficina de Gestión Tributaria señala en su resolución que la asunción de la deuda hipotecaria por parte de la sociedad **XZ SL** en el momento de la formalización de la escritura pública supone el pago anticipado del precio de las viviendas que van a ser adquiridas y por ello el devengo se produjo en el ejercicio 2009 por el total del precio de adquisición dado que la subrogación fue por el total.

En este sentido, como ya se señaló por este Tribunal en su resolución de 19 de abril de 2018, R.G. 2198/2016:

"Considerando lo dispuesto en los artículos 1203 y 1205 del Código Civil, así como en el artículo 118 de la Ley Hipotecaria, aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 por el que se aprueba la nueva redacción oficial de dicha ley, y tal como ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), la asunción de deudas no significa extinción de la obligación precedente, sino que esta subsiste y se mantiene con todos sus efectos y consecuencias, sucediendo que se produce un cambio en el sujeto pasivo o deudor, que está obligado a satisfacerla o cumplirla y tiene lugar en razón a que un tercero, distinto al acreedor y deudor, admite la obligación que pesaba sobre éste, que por eso libera, en consecuencia de la carga, pero, siempre que este cambio, sea conocido y asumido por el acreedor, con lo que la obligación primitiva en forma alguna queda cumplida, sino modificada subjetivamente, en su aspecto pasivo.

Esto es, la falta de consentimiento del acreedor a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor, impide que pueda estimarse producida una asunción de deudas liberatorias del deudor, al amparo del artículo 1205 del Código Civil, al ser aquel consentimiento o aceptación requisito esencial para que se produzca ese efecto liberatorio. Esa falta de consentimiento del acreedor, determina la existencia de una delegación imperfecta, sin efectos liberatorios, que produce simples efectos obligacionales entre ambos deudores (en nuestro caso entre el sujeto pasivo o sociedad cooperativa y los destinatarios o cooperativistas), no los propios de la obligación preexistente. Es evidente que la sustitución de la persona del deudor en las relaciones contractuales o asunción de deuda, tanto en la modalidad de convenio entre los deudores como de expromisión (convenio entre el acreedor y el nuevo deudor que libere al primitivo) es en todo caso indispensable para su eficacia no el conocimiento sino el consentimiento expreso o tácito del acreedor, conforme al artículo 1205 del Código Civil y la jurisprudencia que los interpreta, sin cuya concurrencia no puede producirse el resultado meramente modificativo de la liberación del primitivo deudor. Por ello, no puede confundirse el conocimiento por el acreedor de la subrogación habida entre el primitivo deudor y el deudor sustituto (relación perfectamente obligatoria entre ambos) con el consentimiento del acreedor, que supondría en cuanto a este último, la liberación del primitivo deudor.

Es cierto que, si la novación subjetiva exige siempre el consentimiento del acreedor, tal consentimiento puede ser prestado incluso más tarde, bastando que lo manifieste en cualquier forma y momento mientras esté preexistente el acuerdo de los deudores. Así, se distingue entre subrogación expresa y subrogación tácita, esta última acaecida por hechos coetáneos o posteriores al contrato o pacto celebrado entre el deudor y quien asume la deuda (la sociedad cooperativa y los cooperativistas en nuestro caso), hechos que confirman el conocimiento y aceptación por parte del acreedor (en nuestro caso la entidad financiera).

En el sentido anterior, se expresa el TS (Sala de lo Civil), entre otras, en sentencias de 10 de enero de 1983; de 14 de noviembre de 1990, sentencia número 676; de 6 de junio de 1991, recurso 485/1989; de 26 de abril de 1993, recurso 2925/1990; de 5 de mayo de 1997, recurso 1481/1993; de 20 de mayo de 1997, recurso 1139/1993.

Aun cuando acabamos de señalar que la asunción de deuda produce efectos obligacionales entre los deudores (el deudor primitivo y el nuevo deudor), estos no son los propios de la asunción de la obligación en el sentido expuesto de la subrogación, en tanto no ha participado el acreedor.

Así, el incumplimiento por parte de quien asume la deuda (los cooperativistas en el expediente que examinamos) sólo produciría a favor del deudor primitivo (la sociedad cooperativa) la posibilidad de exigirles el importe correspondiente del pago parcial o no, pero no para exigir el pago desde los nuevos deudores (cooperativistas) al acreedor (a la entidad financiera) directamente o cuando menos frente a este la obligación de pago sigue asumiéndola el deudor primitivo (la cooperativa); lo que implica que la obligación que el deudor primitivo tenía frente al acreedor no ha quedado extinguida, es decir, sigue manteniendo frente a éste el conjunto de las obligaciones que tenía, que han quedado intactas a pesar del acuerdo existente entre los deudores, al no haber consentimiento (expreso o tácito) del acreedor.

En definitiva, el deudor primitivo como consecuencia de la no concurrencia de los requisitos o condiciones que determinen la existencia de una subrogación (con consentimiento expreso o tácito del acreedor), no queda liberado de su deuda, mantiene la misma frente al acreedor, y el contrato firmado entre los deudores, al no tener efectos liberatorios del deudor primitivo frente al acreedor, no supone que estemos ante la desaparición en el ámbito del deudor primitivo de sus obligaciones frente al acreedor. Así, al mantener estas obligaciones no puede hacer desaparecer contablemente la deuda que tiene frente al acreedor, sin perjuicio de la aparición de otros asientos contables que reflejen la situación en relación con los nuevos deudores.

Esto es, consideramos que la inexistencia de las condiciones que dan lugar a la subrogación, con consentimiento expreso o tácito del acreedor, supone que concluyamos que no puede decirse, en los términos que recoge el artículo 75.Dos de la LIVA, en relación con el artículo 65 de la Directiva 2006/112/CE, que existe cobro del precio, en tanto que la interpretación restrictiva que merece la aplicación de la regla especial de devengo (exigibilidad en términos de la Directiva) de los pagos anticipados exige, al igual que el cobro monetario, la liberación total o parcial del precio o contraprestación a abonar por el destinatario de la operación al sujeto pasivo.

Y ello no ocurre cuando la subrogación no ha tenido efectos liberatorios para el deudor primitivo ya que su deuda frente al acreedor no ha desaparecido, no ha novado (no existe novación subjetiva legalmente o propiamente dicha). De esta forma, aun cuando los nuevos deudores (en nuestro caso los cooperativistas) se hagan cargo de la deuda, su abono se irá produciendo a medida que deban cumplirse las obligaciones asumidas por el deudor primitivo

con el acreedor, que no se han modificado ni extinguido, por lo que el cobro por parte del deudor primitivo respecto de los destinatarios de las operaciones (por la entrega del bien o la prestación del servicio) se producirá a medida que se vaya abonando la deuda al acreedor (para quien es cancelada por el deudor primitivo y no por los nuevos deudores que sólo asumen obligaciones frente al deudor primitivo).

En caso de incumplimiento por parte de los nuevos deudores, si bien puede exigir el nuevo deudor el abono de la deuda a los destinatarios (en el caso examinado del crédito garantizado con hipoteca) ello no ocurre en el momento en que se ha firmado el contrato de subrogación con falta de consentimiento por el acreedor, sino por cada pago efectivo parcial o total que los nuevos deudores realicen a favor del deudor primitivo. De otra parte, estos abonos, en tanto no existe consentimiento del acreedor, o son realizados al deudor primitivo para que este abone al acreedor, o son realizados a este último en nombre del deudor primitivo.

Cuestión distinta es que hubiera aceptación o consentimiento incluso tácito por parte del acreedor (asunción del pago por parte de los nuevos deudores con conocimiento del acreedor y aceptación por este), ya que eso supondría, de acuerdo con la jurisprudencia que se ha indicado, la existencia de una subrogación que cumple con los requisitos legalmente previstos para que tenga eficacia y plena validez, teniendo efectos liberatorios para el deudor primitivo."

Sin perjuicio de lo anterior, también de la misma resolución debe tenerse en cuenta lo siguiente:

"En el caso que nos ocupa la supuesta extinción de la obligación se produciría por la novación (dado que no se ha producido el pago efectivo del préstamo hipotecario) cuya regulación se incluye en los art 1203 y ss del Código Civil (...). En consecuencia queda clara la necesidad del consentimiento del acreedor (Bankia) para que dicha subrogación sea efectiva, consentimiento que efectivamente se presta en el momento de la formalización de la correspondiente escritura pública de venta y adjudicación de la vivienda con subrogación en el préstamo hipotecario. En dicho acto si comparecen las tres partes implicadas, esto es: promotor, comprador y entidad financiera acreedora Bankia y en la misma no se hace mención alguna a las supuestas operaciones de subrogación de 2012. Por todo ello, el devengo del resto de impuesto que grava la operación se produce en el mes de diciembre/2013 por el importe de la subrogación o pago efectivamente realizados. - Tampoco se ha probado la inscripción en el Registro de la propiedad de la citada subrogación en 2012, necesaria para que la misma surta efectos frente a terceros conforme al art 2 y 32 de la Ley Hipotecaria (...). Prueba de ello es que en las notas simples registrales de las viviendas que acompañan a las escrituras públicas de venta y adjudicación de la vivienda sigue figurando la hipoteca a nombre de la sociedad cooperativa."

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente, cabe destacar lo siguiente:

- Tras adquirir **TW, S.L.** y **XZ SL** un terreno por mitad y en proindiviso en ..., se formaliza inicialmente escritura de préstamo con garantía hipotecaria entre el **BANCO\_1** (acreedor), **TW, S.L.** y **XZ SL** (deudores) en fecha 30 de junio de 2006 ante el Ilustre Notario Doña ... bajo el número ... de su protocolo notarial.

- En fecha 17 de septiembre de 2009, se eleva a público escritura de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario entre la entidad **TW, S.L.** y **XZ SL** ante el Ilustre Notario Doña ... bajo el número ... de su protocolo notarial. En la citada escritura se acuerda que la entrega efectiva de posesión de los inmuebles se suspende hasta un momento posterior.

- En fecha 17 de febrero de 2014, se firma escritura de novación de préstamo con garantía hipotecaria. En dicha escritura siguen figurando como prestatarias las entidades **TW, S.L.** y **XZ SL** y como prestamista el **BANCO\_1**

- No es hasta octubre de 2014, cuando se empiezan a firmar Actas de entrega de la posesión de las citadas fincas registrales de **TW, S.L.** a **XZ SL** y empiezan a transmitirse las mismas a terceros, lo cual se formaliza en nuevas escrituras de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario.

De esta forma, si bien en el caso aquí analizado, la Oficina de Gestión Tributaria considera que **XZ SL** se subrogó en la posición de **TW, S.L.** en el préstamo concedido por el **BANCO\_1** pasando a ser el único prestatario el 17 de septiembre de 2009, existiendo por tanto una asunción de deuda que supone la existencia de devengo, no consta que el acreedor o prestamista (**BANCO\_1**) hubiera aceptado expresamente u otorgado consentimiento, incluso tácito, a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor, de manera que el criterio de la citada resolución de este Tribunal de 19 de abril de 2018, R.G. 2198/2016, resulta también aplicable en el presente caso al coincidir los supuestos de partida.

Así, esta falta de consentimiento del acreedor a la sustitución o sustituciones de la persona del deudor, impide que pueda estimarse producida una asunción de deudas liberatorias del deudor **TW, S.L.**, al amparo del artículo 1205 del Código Civil, al ser aquel consentimiento o aceptación requisito esencial para que se produzca ese efecto liberatorio. Esta falta de consentimiento del acreedor determina la existencia de una delegación imperfecta, sin efectos liberatorios, que produce simples efectos obligacionales entre ambos deudores, no los propios de la obligación preexistente.



Por tanto, deben estimarse las alegaciones del recurrente en este sentido pues no puede decirse, en los términos que recoge el art. 75.Dos de la LIVA, que existe cobro del precio, en tanto que la interpretación restrictiva que merece la aplicación de la regla especial de devengo de los pagos anticipados exige, al igual que el cobro monetario, la liberación total o parcial del precio o contraprestación a abonar por el destinatario de la operación al sujeto pasivo.

## Quinto.

Por otra parte, en lo que respecta a la aplicación de la denominada Teoría del conocimiento, los hechos en los que se basa para su aplicación la Oficina de Gestión Tributaria son, fundamentalmente:

- Que ambas sociedades están relacionadas al ser partícipes del 50% de la comunidad de bienes ... , sociedad constituida en 2005.
- Que el administrador de **TW, S.L., Axy**, está autorizado en una de las cuentas bancarias de la sociedad **XZ SL**, concretamente la cuenta nº ...

Llegando de esta forma a la conclusión de que la sociedad **XZ SL** era concedora de las operaciones inmobiliarias que tenía en común con la sociedad **TW, S.L.** como refleja la documentación aportada, de hecho era titular del 50% de las viviendas, y por tanto debía ser ó debía haber sido igualmente concedora de la falta de ingreso de las cuotas de IVA cuya devolución solicita.

Por su parte el recurrente alega que

- En la escritura pública de compraventa y subrogación de préstamo hipotecario de fecha 17 de septiembre de 2009 se estipula que la Comunidad de Bienes ... queda disuelta por la transmisión de los inmuebles, por tanto, en el ejercicio 2014, al producirse la repercusión de las cuotas de IVA, la Comunidad de Bienes se encontraba extinguida, no existiendo ninguna vinculación entre ambas sociedades.
- La entidad **TW, S.L.** mantenía una contabilidad separada a la de **XZ SL**, tenía contratado personal independiente, y las oficinas tenían ubicaciones distintas.
- El hecho de que la entidad transmitente de los inmuebles **TW, S.L.** no haya ingresado las cuotas de IVA correspondientes a las propias facturas emitidas, en nada debe afectar al derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas de las facturas que recibe **XZ SL**, habiendo además esta última pagado las cuotas de IVA a la entidad **TW, S.L.**
- La Oficina de Gestión no ha acreditado que **XZ SL** formara parte de una trama de IVA.

En lo que respecta a la Teoría del conocimiento, cabe señalar, en base a la jurisprudencia comunitaria que:

- La teoría del conocimiento excluye, en su propia formulación, la existencia de una responsabilidad objetiva en el IVA.
- Como manifestación del principio que prohíbe el abuso de Derecho en el IVA, no es contrario a dicho sistema que se exija a los operadores que adopten aquellas medidas que sean razonables para excluir su participación en el fraude. En caso de no hacerlo, dichos sujetos se convierten en "cómplices" del referido fraude, siendo lícita la denegación de los derechos contemplados en la Directiva IVA.
- Un operador que adopta todas las medidas que razonablemente pueden exigírsele para garantizar que no participa en un fraude, debe poder confiar en la legalidad de las operaciones, sin perder su derecho a la deducción.
- La determinación del nivel de diligencia que debe desplegar un operador depende de las circunstancias del caso concreto, pero no cabe imponer a estos sujetos un deber general de verificar la regularidad del resto de operadores. Esta tarea corresponde a las Administraciones tributarias.
- Irregularidades meramente internas del proveedor, que no pueden ser conocidas a simple vista por el comprador, no determinan la aplicación de la teoría del conocimiento.
- No constituyen indicios externos perceptibles para un "operador atento", la ausencia de existencias en el proveedor, que justifiquen la venta realizada (Sentencia Mahagében y otros, asuntos C-80/11 y C-142/11, de 21 de junio de 2012); la imposibilidad de determinar, como consecuencia de una cadena de subcontrataciones, quién había ejecutado materialmente unos trabajos que sí se habían realizado (Sentencia Mahagében); las irregularidades en la contratación del personal por parte del prestador de los servicios (Sentencia de 6 de septiembre de 2012 asunto C-324/11, Gábor Tóth); la ausencia de personal y otras irregularidades del proveedor de los servicios, que demuestran que éstos se prestaron por un sujeto distinto (Sentencia de 13 de febrero de 2014 asunto C-18/13, Maks Pen); y, finalmente, irregularidades del proveedor, tales como su falta de registro a efectos de IVA, la ausencia de presentación de declaraciones, la no publicación de sus cuentas, la ausencia de instalaciones o el no comparecer al haber sido citado por la inspección (Sentencia de 22 de octubre de 2015 asunto C-277/14, PPUH).

- Solo cabe denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción en el supuesto de que, quede acreditado mediante datos objetivos, que el mismo, sabía o debía haber sabido, que la operación antecedente no permitía la deducción.

- Dado que la denegación del derecho de deducción supone una excepción a la aplicación de un principio fundamental del impuesto, corresponde a la autoridad tributaria acreditar de forma suficiente en derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido, que la operación en la que se basa el derecho a la deducción, no la permitía.

En base a lo anteriormente expuesto, este Tribunal considera que la vinculación y relación existente entre ambas entidades que se desprende de la documentación e información que obra en el expediente, no es suficiente para afirmar que **XZ SL** sabía o debía haber sabido que las cuotas de IVA no iban a ser ingresadas por **TW, S.L.**, no entendiéndose suficientemente justificada y acreditada por parte de la Oficina de Gestión la aplicación la denominada Teoría del conocimiento en el presente caso.

## Sexto.

Respecto a la sanción impuesta, desestimados los hechos que configuran el elemento objetivo de la presunta infracción tributaria que se le imputa a la entidad **XZ SL**, se debe anular el correspondiente Acuerdo sancionador.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.